



Sostanza commerciale: vendita di fondi: momento della realizzazione

LIG 18 II, 79 I

LIFD 18 II, 58 I

1. PROBLEMATICA

Questa prassi regola unicamente la questione del momento della realizzazione in caso di alienazione di fondi della sostanza commerciale (di persone fisiche o giuridiche). Essa non è applicabile a fondi appartenenti alla sostanza privata, sui quali grava l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Per l'imposizione del reddito conseguito con l'alienazione di fondi della sostanza commerciale è di centrale importanza conoscere il momento il cui questo reddito è stato realizzato. Entrano in linea di conto i dati – spesso divergenti – della documentazione pubblica del contratto di compravendita, dell'iscrizione a registro fondiario e dell'entrata in possesso.

2. REALIZZAZIONE DEL REDDITO

2.1 Principio

Dal profilo tributario il reddito è considerato affluito e conseguito nel momento in cui il contribuente incassa una prestazione o acquisisce un diritto legale fisso sulla stessa, del quale può realmente disporre. La premessa per la realizzazione del reddito è quindi un'acquisizione del diritto perfezionata, che può essere acquisizione di pretesa o di proprietà (M. Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2a ed., art. 16 LIFD cif. 34; P. Locher, Kommentar zum DBG, art. 16 cif. 18).

Occorre fare la distinzione fra acquisizione di una pretesa ed esigibilità di una pretesa, ossia il momento in cui il creditore può pretendere l'adempimento e il debitore deve (su relativo sollecito) adempiervi (Locher, op. cit., art. 16 cif. 19); l'esigibilità non è sempre premessa dell'afflusso di reddito; in determinate circostanze l'acquisizione della pretesa è già perfezionata prima dell'esigibilità o – in caso di pagamenti anticipati o acconti – soltanto dopo il termine di esigibilità (Reich, op. cit. cif. 35).

Nei casi in cui l'adempimento della pretesa è particolarmente incerto, non ci si deve basare sul momento dell'acquisizione, bensì sull'adempimento effettivo della pretesa (DTF 105 Ib 242, cons. 4a).

2.2 Alienazione di fondi

2.2.1 Principio ed eccezione (precisazione della prassi, valida dal 1° luglio 2010)

In linea di massima i proventi conseguiti con l'alienazione di fondi – edificati o non edificati – vengono considerati, conformemente a quanto già precisato, affluiti, nel momento in cui il contratto di compravendita è legalmente perfezionato tramite atto pubblico. Ciò corrisponde alla giurisprudenza (TF 11.10.2006, in: StE 2007 B 21.2 Nr. 24, 2A.250/2006; TF 31.3.2003, in: StE 2003 B 21.2 Nr. 17, 2A.475/2002; DTF 105 Ib 242 segg.; TA A 09 26, in: RGLG 2010/01, pag. 54; DTA 751/94). Nel caso di alienazioni di fondi, per la questione della realizzazione del reddito di regola non riveste un ruolo decisivo né l'iscrizione a registro fondiario né il passaggio di benefici e pericoli; è determinante la stipulazione del contratto.

Per il caso in cui nel contratto di compravendita l'esecuzione (pagamento del prezzo d'acquisto e iscrizione nel registro fondiario) venga espressamente disciplinata e le parti non procedano a una prestazione anticipata, il momento determinante per la realizzazione corrisponde all'esecuzione e non alla stipulazione del contratto di compravendita.

Esempio:

- ⇒ La A SA vende un fondo sopraedificato alla I SA con contratto di compravendita autentificato del 31 ottobre 2009. Secondo il contratto di compravendita il prezzo d'acquisto "diventa esigibile il 10 gennaio 2010, non appena avvenuta la trasmissione di proprietà". Il 10 gennaio 2010 l'acquirente paga il prezzo d'acquisto e al contempo viene iscritta a registro fondiario quale nuova proprietaria.

La realizzazione non avviene con la stipulazione del contratto di compravendita il 31 ottobre 2009, bensì solo al momento della sua esecuzione, ovvero il 10 gennaio 2010.

Se le parti dovessero eseguire il contratto già nel 2009, per la realizzazione è determinante questo momento e non il momento previsto nel contratto.

2.2.2 Caso speciale

È data una soluzione speciale nei casi in cui un fondo viene acquistato assieme a una costruzione che deve ancora essere realizzata.

Se si acquista un fondo, sul quale deve essere costruito un edificio, le parti possono stipulare contratti separati (acquisto del fondo e contratto d'opera) oppure – ciò che di regola accade – concludere un unico contratto misto, che abbina l'obbligo di prestazione di diritto commerciale (contratto di compravendita del fondo) all'obbligo di realizzazione come da contratto d'opera (contratto di fornitura d'opera = contratto d'opera) (DTF 118 II 144). Al contratto misto sono applicabili, secondo la cosiddetta teoria dell'assorbimento, le regole del contratto d'opera.

Nel caso di contratto di fornitura d'opera e contratto d'opera il committente deve pagare la mercede in linea di massima all'atto della consegna dell'opera (cfr. CO 372 I), vale a dire che l'appaltatore è tenuto a erogare prestazioni anticipate per l'intera opera. I pagamenti in acconto spesso concordati nei contratti d'opera edilizia e deroganti da questa

regola di base (cfr. NORMA SIA 118) hanno soltanto carattere provvisorio, nel senso che avvengono in computo all'intera pretesa di retribuzione (P. Gauch, *Der Werkvertrag*, Zurigo 1996, cif. 1163). Nel caso di scioglimento anticipato del contratto l'imprenditore ha diritto unicamente alla retribuzione delle prestazioni già erogate (Gauch, *op. cit.*, cif. 1156). In ultima analisi l'appaltatore si assume anche il rischio della perdita dell'opera fino alla sua consegna (CO 376 I): se l'opera avviata o ultimata perisce per caso fortuito prima della sua consegna al committente, l'appaltatore ha lavorato inutilmente; egli non può pretendere la mercede e deve rimborsare i pagamenti già percepiti, inclusi gli acconti (Gauch, *op. cit.*, cif. 1184).

Questa normativa di legge mostra chiaramente che l'appaltatore ha un diritto legale fisso alla controprestazione soltanto con l'entrata in possesso da parte del committente dell'opera e di conseguenza solo a quel momento realizza il relativo reddito (cfr. sentenza Tribunale amministrativo A 05 48, pubbl. in: prassi Tribunale amministrativo 2006 no. 14). Questo stato di cose non viene modificato neppure da eventuali acconti convenuti, in quanto l'esigibilità di una pretesa (parziale) non ha nessun influsso sulla realizzazione del reddito (cfr. sopra cif. 2.1).

Esempio:

⇒ Vendita di un'unità di proprietà per piani ancora da realizzare:

atto pubblico contratto	01.10.2007
data notifica passaggio di proprietà	15.10.2007
entrata in possesso giusta passaggio di proprietà	01.07.2008

Ai sensi del contratto di compravendita i pagamenti vanno saldati in 3 rate: all'inizio dei lavori (1.10.2007), quando è ultimata la costruzione grezza (31.3.2008) e al momento dell'entrata in possesso (1.7.2008).

In questo caso la realizzazione avviene il 1.7.2008; a quel momento ha luogo l'entrata in possesso dell'opera (casa, appartamento) e a quel momento l'appaltatore realizza il reddito da alienazione.

3. PRASSI

In linea di massima i proventi da alienazione di fondi – edificati o non edificati – sono ritenuti realizzati, al momento dell'allestimento dell'atto pubblico del contratto di compravendita e vengono imposti nel relativo periodo. Se tuttavia nel contratto di compravendita l'esecuzione viene espressamente disciplinata e le parti non procedono a una prestazione anticipata, il momento determinante per la realizzazione è l'esecuzione.

I proventi da alienazione di fondi, sui quali deve ancora essere costruito l'edificio coalienato, sono ritenuti realizzati – sulla base del carattere di contratto d'opera dell'operazione – al momento dell'entrata in possesso e vengono quindi imposti in questo periodo.